

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONY
přednesené dne 12. září 2017(1)

Věc C-524/15

Menci Luca
za účasti:
Procura della Repubblica

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunale di Bergamo (Soud v Bergamu, Itálie)]

„Listina základních práv Evropské unie – Vnitrostátní právní úprava, která stanoví správní i trestní sankci za tytéž skutky spočívající v nezaplacení DPH – Porušení zásady *ne bis in idem* – Totožnost skutků – Opakování řízení a sankcí – Výjimky ze zákazu *ne bis in idem* – Dostatečně úzká věcná a časová souvislost mezi řízeními“

1. Za jakých okolností má být použita zásada *ne bis in idem*, pokud právní úprava některých členských států umožňuje postihovat nezaplacení vysokých částek daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) uplatněním současně správních i trestních sankcí? Takto lze shrnout problém, jímž se má nyní Soudní dvůr znovu zabývat.
2. Rozsudkem ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson(2), vytvořil Soudní dvůr vodítko, kterým by se měly řídit vnitrostátní soudy rozhodující o právu jednotlivce nebýt dvakrát trestán za totéž nesplnění povinnosti zaplatit DPH. Učinil tak na základě rozhodnutí přijatých Evropským soudem pro lidská práva (dále jen „ESLP“), avšak odpověď, kterou ve výše uvedeném rozsudku poskytl, vyvolala mezi soudci v některých členských státech, například v Itálii, neshody a spory.
3. Mimoto ESLP podstatně změnil svou judikaturu týkající se zásady *ne bis in idem* v rozsudku ze dne 15. listopadu 2016, A a B v. Norsko(3). Soudní dvůr bude muset rozhodnout, zda přijme tento nový, přísnější, směr zásady *ne bis in idem* nebo zda zachová úroveň vyšší ochrany. Při objasnění rozsudku Åkerberg Fransson tedy bude muset vyřešit, zda v unijním právu platí omezení zásady *ne bis in idem*, nedávno potvrzená ze strany ESLP.

4. Toto stanovisko přednáším souběžně se stanovisky ve věcech *Garlsson Real State (C-537/16)*, *Di Puma (C-596/16)* a *Consob (C-597/16)*, protože tyto věci spolu souvisejí.

I. Právní rámec

A. Evropská úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod z roku 1950 (dále jen „EÚLP“)

5. Protokol č. 7 k EÚLP, který byl podepsán ve Štrasburku dne 22. listopadu 1984 (dále jen „Protokol č. 7“), upravuje v článku 4 „právo nebýt souzen nebo trestán dvakrát“, a sice následujícími slovy:

„1. Nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhající pravomoci téhož státu za trestný čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu.

2. Ustanovení předchozího odstavce nejsou na překážku obnově řízení podle zákona a trestního řádu příslušného státu, jestliže nové nebo nově odhalené skutečnosti nebo podstatná vada v předešlém řízení mohly ovlivnit rozhodnutí ve věci.

3. Od tohoto článku nelze odstoupit podle článku 15 Úmluvy.“

B. Právo Evropské unie

6. Podle článku 50 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“):

„Nikdo nesmí být stíhán nebo potrestán v trestním řízení za čin, za který již byl v Unii osvobozen nebo odsouzen konečným trestním rozsudkem podle zákona.“

7. Článek 51 Listiny vymezuje působnost Listiny následovně:

„1. Ustanovení této listiny jsou při dodržení zásady subsidiarity určena orgánům, institucím a jiným subjektům Unie, a dále členským státům, výhradně pokud uplatňují právo Unie. Respektují proto práva, dodržují zásady a podporují jejich uplatňování v souladu se svými pravomocemi, při zachování mezí pravomocí, které jsou Unii svěřeny ve Smlouvách.

2. Tato listina nerozšiřuje oblast působnosti práva Unie nad rámec pravomocí Unie, ani nevytváří žádnou novou pravomoc či úkol pro Unii, ani nemění pravomoc a úkoly stanovené ve Smlouvách.“

8. Článek 52 upravuje rozsah a výklad práv a zásad uznaných v Listině takto:

„1. Každé omezení výkonu práv a svobod uznaných touto listinou musí být stanoveno zákonem a respektovat podstatu těchto práv a svobod. Při dodržení zásady proporcionality mohou být omezení zavedena pouze tehdy, pokud jsou nezbytná a pokud skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého.

[...]

3. Pokud tato listina obsahuje práva odpovídající právům zaručeným Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod, jsou smysl a rozsah těchto práv stejné jako ty, které jim přikládá uvedená úmluva. Toto ustanovení nebrání tomu, aby právo Unie poskytovalo širší ochranu.

4. Pokud tato listina uznává základní práva, která vyplývají z ústavních tradic společných členským státům, musí být tato práva vykládána v souladu s těmito tradicemi.

[...]

6. K vnitrostátním právním předpisům a zvyklostem musí být plně přihlíženo tak, jak je stanoveno v této listině.“

C. *Italské právo*

9. Článek 13 odst. 1 legislativního nařízení č. 471 ze dne 18. prosince 1997(4), stanoví:

„Každému, kdo nezaplatí ve stanovené lhůtě zcela nebo zčásti zálohy, pravidelné splátky, vyrovnávací platbu nebo zbývající část daně vyplývající z daňového přiznání po odečtení částek pravidelných splátek a záloh, i když nebyly zaplacený, se uloží správní sankce ve výši 30 % z každé nezaplacené částky, i když se v důsledku opravy věcných chyb nebo chyb ve výpočtu zjištěných při kontrole ročního daňového přiznání ukáže, že daň je vyšší nebo že příslušný odpočet je nižší. V případě, že jsou platby uskutečněny se zpožděním nepřesahujícím patnáct dní, se sankce uvedená v první větě – s výhradou ustanovení čl. 13 odst. 2 legislativního nařízení č. 472 ze dne 18. prosince 1997 – sníží na částku rovnající se jedné patnáctině za každý den prodlení. Tatáž sankce se použije v případě odvodu daně zvýšené podle článku 36a a 36b nařízení prezidenta republiky č. 600 ze dne 29. září 1973 a článku 54a nařízení prezidenta republiky č. 633 ze dne 26. října 1972.“(5)

10. Legislativní nařízení č. 74/2000 ze dne 10. března 2000 o trestných činech v oblasti přímých daní a DPH(6) (dále jen „legislativní nařízení č. 74/2000“) upravuje v článku 10b „Nezaplacení DPH“ takto:

„Ustanovení článku 10a se vztahuje v rozsahu v něm stanoveném i na toho, kdo nezaplatí daň z přidané hodnoty splatnou na základě ročního přiznání ve lhůtě pro zaplacení záloh na nadcházející zdaňovací období.“

11. Článek 10a citovaného legislativního nařízení stanoví:

„Kdo ve lhůtě pro podání ročního daňového přiznání stanovené pro daňové zástupce nezaplatí srážkové daně vyplývající z potvrzení vystaveného plátcům daně, bude v případě, že daná částka přesahuje padesát tisíc eur za každé zdaňovací období, potrestán trestem odnětí svobody od šesti měsíců do dvou let.“

12. Obsah článků 19 až 21 legislativního nařízení č. 74/2000, které jsou součástí hlavy nadepsané „Vztah ke správnímu trestání a vztahy mezi jednotlivými řízeními“, lze shrnout takto: a) zvláštní ustanovení se použije, kdyby byl tentýž skutek potrestán na základě ustanovení hlavy II i na základě ustanovení, jímž se stanoví správní sankce; b) trestní řízení a správní řízení mají být vedena odděleně, tzn. žádné z nich nesmí být přerušeno v očekávání výsledku druhého řízení; c) příslušný orgán stanoví správní sankce pro ta nesplnění daňové povinnosti, která jsou považována za trestný čin, a d) takové správní sankce lze nicméně vykonat jen tehdy, když je trestní řízení zastaveno nebo ukončeno vydáním pravomocného osvobozujícího nebo zprošťujícího rozsudku, kterým se vylučuje trestní povaha daného jednání, přičemž lhůta stanovená pro vymáhání platby začíná v posledně jmenovaném případě plynout ode dne, kdy bylo oznámeno rozhodnutí o zproštění obžaloby.

13. Poté, co došlo k činům, které vedly k zahájení těchto řízení o předběžné otázce, byla italská právní úprava změněna legislativním nařízením č. 158 ze dne 24. září 2015(7) (dále

jen „legislativní nařízení č. 158/2015“), přičemž byly změněny články 10a a 10b legislativního nařízení č. 74/2000 a prostřednictvím nového článku 13 tohoto legislativního nařízení byl doplněn další důvod pro vyloučení trestnosti.

14. Podle článku 7 legislativního nařízení č. 158/2015 má nyní článek 10a legislativního nařízení č. 74/2000 toto znění:

„Kdo ve lhůtě pro podání ročního daňového přiznání stanovené pro daňové zástupce nezaplatí splátku srážkové daně dlužnou na základě tohoto přiznání nebo splátku srážkové daně vyplývající z potvrzení vystaveného plátcí daně uplatňujícími srážky, bude v případě, že daná částka přesahuje sto padesát tisíc eur za každé zdaňovací období, potrestán trestem odnětí svobody od šesti měsíců do dvou let.“

15. Jak je stanoveno v článku 8 legislativního nařízení č. 158/2015, obsah článku 10b legislativního nařízení č. 74/2000 byl s účinností k 22. říjnu 2015 změněn následovně:

„Kdo ve lhůtě pro zaplacení záloh na nadcházející zdaňovací období nezaplatí daň z přidané hodnoty splatnou na základě ročního přiznání, bude v případě, že daná částka přesahuje dvě stě padesát tisíc eur za každé zdaňovací období, potrestán trestem odnětí svobody od šesti měsíců do dvou let.“

II. Spor v původním řízení a předběžná otázka

16. U L. Menciho, jakožto vlastníka stejnojmenného podniku, byla provedena daňová kontrola italským daňovým orgánem z důvodu nezaplacení DPH za zdaňovací období roku 2011, jejíž celková výše činila 282 495,76 eura. Kontrola byla ukončena vydáním odpovídajícího daňového výměru ze dne 6. listopadu 2013 a uložením pokuty ve výši 84 748,74 eura. Daňová správa přijala žádost L. Menciho o platbu ve splátkách, přičemž ten zaplatil první splátku.

17. Poté, co bylo ukončeno správní řízení a uložení dotčené pokuty nabylo právní moci, zahájilo státní zastupitelství dne 13. listopadu 2014 trestní řízení proti L. Mencimu z důvodu, že nezaplacení DPH je trestným činem stanoveným v článku 10b legislativního nařízení č. 74/2000.

18. V rámci tohoto trestního řízení Tribunale di Bergamo (soud v Bergamu, Itálie) pokládá Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Umožňuje ustanovení článku 50 [Listiny], vykládané ve světle článku 4 [protokolu] č. 7 [EÚLP] a příslušné judikatury ESLP, zahájit trestní řízení, jehož předmětem je skutek (nezaplacení DPH), za který byla obžalovanému uložena konečná správní sankce?“

19. Soudní dvůr spojil řízení o projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce s věcmi Orsi (C-217/15) a Baldetti (C-350/15). Písemná vyjádření předložily obhájce pana Menciho, italská vláda a Evropská komise, přičemž jednání (společně pro tyto tři věci) se konalo dne 8. září 2016.

20. Před přednesením návrhů, které bylo určeno na 17. listopadu 2016, byl zveřejněn rozsudek ESLP ze dne 15. listopadu 2016, A a B v. Norsko. Na základě uvedeného rozsudku čtvrtý senát Soudního dvora dne 30. listopadu 2016 rozhodl oddělit věc Menci od dvou uvedených věcí a navrhl přidělit ji velkému senátu(8).

21. Velký senát usnesením ze dne 25. ledna 2017 nařídil opětovné zahájení ústní části řízení, přičemž jednání se konalo dne 30. května 2017 společně s jednáním ve věcech *Garlsson Real State (C-537/16)*, *Di Puma (C-596/16)* a *Consob (C-597/16)*(9). Luca Menci, Komise, jakož i italská a německá vláda přednesli na tomto jednání ústní vyjádření k otázkám, které se týkají projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

III. Analýza předběžné otázky

22. Metodický přístup, který Soudní dvůr uplatnil v rozsudku ze dne 5. dubna 2017, *Orsi a Baldetti*(10), v němž zkoumal článek 50 Listiny ve spojení s článkem 4 Protokolu č. 7, je vyjádřen v bodech 15 a 24 uvedeného rozsudku takto:

- „Položenou otázkou se bude [...] nutné zabývat jen z pohledu základních práv zaručený[ch] Listinou“.
- V závěru tohoto přezkumu Soudní dvůr uvedl, že „vzhledem k tomu, že článek 50 Listiny obsahuje právo odpovídající právu stanovenému v článku 4 protokolu č. 7 k EÚLP, je třeba v souladu s čl. 52 odst. 3 Listiny ještě ověřit, že výše uvedený výklad článku 50 nenarušuje úroveň ochrany zaručenou EÚLP“.

23. I při výkladu článku 50 Listiny však neleze zapomínat na to, že podle jejího článku 52 odst. 3, „pokud tato listina obsahuje práva odpovídající právům zaručeným Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod, jsou smysl a rozsah těchto práv stejné jako ty, které jim příkládá uvedená úmluva“(11).

24. Nejprve se tedy budu zabývat analýzou judikatury Soudního dvora týkající se článku 50 Listiny jako nezbytného východiska při uplatnění zásady *ne bis in idem* na případy souběhu daňových a trestních sankcí za nezaplacení DPH.

25. Následně uvedu, jak by podle mého názoru mohla uvedenou judikaturu ovlivnit judikatura ESPLP, včetně judikatury obsažené v rozsudku *A a B v. Norsko*. Kromě toho přezkoumám možnost, že by Soudní dvůr použil autonomní přístup k analýze smíšených (trestných a správních) řízení, která jsou z věcného a časového hlediska dostatečně propojena.

26. Po rozboru uvedených otázek se nakonec vrátím ke skutkovým okolnostem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a navrhu odpověď, která umožní vnitrostátnímu soudu rozhodnout spor.

A. Judikatura Soudního dvora týkající se uplatňování článku 50 Listiny na souběh daňových a trestních sankcí

27. Zásada *ne bis in idem* se v unijním právu objevuje v mnoha různých podobách(12), k nimž Soudní dvůr zatím nezaujal jednotný postoj, přestože jej k tomu někteří z generálních advokátů vybízejí(13). Nebudu se zabývat analýzou újeji pojaté judikatury, v rámci níž se tato zásada vykládá v oblasti ustanovení týkajících se ochrany volné hospodářské soutěže, ani šířeji pojaté judikatury k článku 54 Úmluvy k provedení Schengenské dohody, která chrání práva obviněných v této oblasti.

28. Judikatura Soudního dvora, která se týká použití zásady *ne bis in idem* na souběh daňových a trestních sankcí, kterým stát řeší nezaplacení daně (konkrétně DPH), vychází z rozsudku *Åkerberg Fransson*. Soudní dvůr poté, co použil kritéria Engel na objasnění otázky, kdy má daňová sankce ve skutečnosti „trestní povahu“, i když je označena jako

správná sankce, výslovně odkázal na účinnost sankcí, přičemž propojení tohoto odkazu s judikaturou ESLP může být problematické.

29. V rozsudku Åkerberg Fransson(14) uznal Soudní dvůr svou pravomoc k zodpovězení předběžné otázky(15) a rozhodl, že zásada *ne bis in idem* „nebrání tomu, aby členský stát uložil za totéž jednání spočívající v nesplnění povinnosti podat přiznání k DPH postupně daňovou a trestní sankci, jestliže první sankce nemá trestní povahu, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu“(16). Volnost při výběru použitelných sankcí, která náleží členským státům, vyplývá z nutnosti zaručit výběr příjmu z DPH v plné výši a tím chránit finanční zájmy Unie(17).

30. Tuto možnost souběhu daňových a trestních sankcí však Soudní dvůr určitým způsobem omezil: „[č]lánek 50 Listiny brání tomu, aby proti téže osobě bylo vedeno trestní stíhání pro tentýž čin tehdy, když má daňová sankce trestní povahu ve smyslu uvedeného ustanovení a je konečná“. Lze tedy kombinovat daňové a trestní sankce, avšak není přípustné, aby byla společně s trestní sankcí uložena další, formálně správní sankce, která má ve skutečnosti represivní povahu(18).

31. Pro účely určení, za jakých okolností má daňová sankce trestní povahu, použil Soudní dvůr „kritéria Engel“, jež převzal již v rozsudku Bonda(19). Avšak místo toho, aby je sám použil na právní úpravu, jakou byla švédská právní úprava, svěřil tento úkol předkládajícímu vnitrostátnímu soudu(20), přičemž poznamenal, že soud může dospět k závěru, že souběh daňových a trestních sankcí je v rozporu s článkem 50 Listiny, jen pokud jsou zbývající sankce účinné, přiměřené a odrazující(21).

32. Účinnost boje proti podvodům a ochrana finančních zájmů Unie se tedy jeví být protiváhou při posuzování neslučitelnosti souběhu daňových a trestních sankcí se zásadou *ne bis in idem*, pokud jde o daně, které mají vliv na uvedené zájmy.

33. Požadavek účinnosti sankcí je podle rozsudku Taricco a další(22) podmínkou, která ovlivňuje volnost členských států při výběru, neboť „trestní sankce mohou být nevyhnutelné v rámci účinného a odstrašujícího boje proti některým závažným případům daňových úniků v oblasti DPH“. Toto omezení má navíc oporu v článku 325 SFEU, podle kterého členské státy mají povinnost bojovat proti protiprávním jednáním ohrožujícím finanční zájmy Unie odstrašujícími a účinnými opatřeními a zejména mají povinnost přijmout k zamezení podvodů ohrožujících finanční zájmy Unie stejná opatření, jaká přijímají k zamezení podvodům ohrožujícím jejich vlastní zájmy(23).

34. Soudní dvůr v rozsudcích Bonda(24) a Åkerberg Fransson v konečném důsledku vyložil článek 50 Listiny v souladu(25) s dosud převládající judikaturou ESLP týkající se zásady *ne bis in idem*(26). Tento soulad byl logický vzhledem k podobnosti právní úpravy zásady *ne bis in idem* v článku 4 Protokolu č. 7 a v článku 50 Listiny(27).

B. Judikatura ESLP týkající se zásady ne bis in idem a souběhu daňových a trestních sankcí

35. Zajištění dodržování zásady *ne bis in idem* v rámci Rady Evropy není bezproblémové. Toto právo nebylo zakotveno v EÚLP, podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950, a jeho ochrana byla zajištěna až později prostřednictvím Protokolu č. 7, který ratifikovalo 44 ze 47 členských států Rady Evropy. Spojené Království odmítlo podepsat protokol a Německo a Nizozemsko váhají s jeho ratifikací. Německo v okamžiku jeho podpisu, jakož i několik dalších zemí při jeho uzavírání (Rakousko, Francie, Portugalsko nebo Itálie) v ratifikačních listinách uvedli výhrady nebo prohlášení s cílem omezit

pravomoc ESLP výlučně na trestní oblast, aby mohli za tentýž čin nadále ukládat dvojí – správní i trestní – sankce(28).

36. ESLP ve své judikatuře omezil účinky těchto výhrad nebo prohlášení tím, že v souladu s článkem 57 EÚLP podmínil jejich platnost dodržáním následujících požadavků: výhrada nebo prohlášení musí být učiněno v okamžiku podpisu Protokolu, musí obsahovat odkaz na ustanovení platné v době ratifikace, musí mít obecný charakter a musí obsahovat stručný popis ustanovení, na které se vztahují(29). ESLP v rozsudku Grande Stevens a další v. Itálie(30) rozhodl, že tyto požadavky nejsou splněny, a proto považoval za neplatné prohlášení Itálie uvedené v ratifikační listině k Protokolu č. 7, jehož cílem bylo omezit použití tohoto protokolu pouze na sankce a řízení, která se podle italského práva považují za trestní.

37. Podle judikatury ESLP zásada *ne bis in idem* zakazuje zahájení dvou nebo více řízení trestní povahy (dvojitě obvinění) a vydání dvou nebo více pravomocných odsouzení (dvojitě odsouzení) vůči téže osobě za tentýž čin. Cílem této zásady je zabránit opakování již ukončených trestních řízení, jakož i zaručit právní jistotu jednotlivce a chránit jej před nejistotou, že bude moci být dvakrát stíhán, že jeho věc bude moci být projednána ve dvou řízeních nebo že mu bude moci být uložen dvojitý trest. Velká část této judikatury ESLP se týká zvláště současného uložení daňových a trestních sankcí.

38. K tomu, aby ESLP uplatnil zásadu *ne bis in idem*, musí být splněny čtyři podmínky: 1. totožnost stíhané nebo sankcionované osoby, 2. totožnost skutků, o nichž je rozhodováno (*idem*), 3. zdvojení sankčních řízení (*bis*) a 4. konečnost jednoho ze dvou předmětných rozhodnutí. Podmínkami, které jsou relevantní pro projednávanou věc a které vyvolaly nejrozsáhlejší a nejspornější judikaturu ESLP, jsou totožnost skutků (*idem*) a zdvojení řízení (*bis*).

1. *Totožnost skutků (pojem idem)*

39. Tento prvek zásady *ne bis in idem* vyžaduje určit, zda se řízení, které se opakují, musí týkat jen téhož chování (*idem factum*), nebo zda je také nutné, aby se uplatnila stejná právní kvalifikace (*idem crimen*).

40. Počáteční judikatura ESLP byla velmi nesourodá a v některých případech souběhu trestných a daňových sankcí ESLP konstatoval, že za některé totožné činy lze uložit trestní sankci i správní sankci, neboť při ukládání těchto dvou sankcí nabyly zohledněny stejné prvky(31).

41. Pod vlivem judikatury Soudního dvora týkající se článku 54 Úmluvy k provedení Schengenské dohody(32), ESLP přehodnotil a ustálil svou judikaturu v klíčovém rozsudku Zolotuchin v. Rusko(33), v němž konstatoval, že článek 4 Protokolu č. 7 zakazuje, aby se druhé protiprávní jednání trestalo na základě totožných nebo v podstatě stejných skutků jako první protiprávní jednání, a to bez ohledu na jeho právní kvalifikaci (jednoznačné rozhodnutí ve prospěch *idem factum* a popření *idem crimen*). ESLP popisuje totožnost skutků jako soubor konkrétních skutkových okolností, které se týkají téhož pachatele a jsou časově a prostorově nerozlučně propojeny(34).

42. ESLP ve své pozdější judikatuře(35) zachoval tento přístup, který podporuje záruky pro jednotlivce, spočívající v upřednostnění prvku *idem factum* před prvkem *idem crimen*. Velký senát ESLP v rozsudku A a B v. Norsko(36) tento přístup opět potvrdil.

2. *Zdvojení sankčních řízení (pojem bis)*

43. Zdvojení sankčních řízení trestní povahy je prvkem, který vyvolal nejvíce obtíží při uplatňování článku 4 Protokolu č. 7. V případech více řízení nebo sankcí týkajících se týchž skutků, které projednávají trestní soudy, uplatňování této zásady není mimořádně problematické. Existují však ustanovení represivní povahy, které vnitrostátní zákonodárci mohou zařadit do oblasti přestupkového správního práva, a nikoli do oblasti trestního práva s cílem vyhnout se použití záruk a garancí, které jsou vlastní pro trestní řízení(37).

a) Všeobecná judikatura ESLP

44. Vzhledem k rozšiřování ustanovení přestupkového správního práva represivní povahy ESLP již ve svém rozsudku Engel a další v. Nizozemsko(38) zformuloval specifická a autonomní kritéria k objasnění pojmu „trestní obvinění“ ve smyslu článku 6 EÚLP a pojmu „trest“ ve smyslu článku 7 EÚLP. Při výkladu článku 4 Protokolu č. 7 rovněž vycházel konkrétně z těchto kritérií známých jako „kritéria Engel“(39), jimiž jsou právní kvalifikace daného protiprávního jednání podle vnitrostátního práva, povaha protiprávního jednání, jakož i povaha a intenzita či závažnost sankce uložené pachateli. Dvě posledně uvedená kritéria jsou alternativní, ale ESLP je může podle okolností případu posoudit jako kumulativní(40).

45. ESLP v rozsudku A a B v. Norsko opět potvrdil výlučné použití kritérií Engel, i když některé státy, které vstoupily do řízení v uvedené věci, navrhli další doplňující kritéria pro zpřísnění jejich uplatnění i mimo oblast trestního práva v úzkém smyslu(41).

46. První kritérium „Engel“ souvisí s právní kvalifikací protiprávního jednání ve vnitrostátním právu, kterou ESLP považuje pouze za východisko k určení, zda má určitá sankce „trestní povahu“. Toto pravidlo není rozhodující, ledaže samotné vnitrostátní právo označuje obě sankce jako trestní, přičemž v takovém případě se logicky automaticky uplatní zásada *ne bis in idem*. Pokud naopak vnitrostátní právní řád označuje sankci jako správní, je třeba ji zkoumat z hlediska dalších dvou kritérií, na základě kterých je třeba rozhodnout, zda tato sankce přece nemá „trestní povahu“ pro účely článku 4 Protokolu č. 7.

47. Druhé kritérium „Engel“ se týká povahy protiprávního jednání. ESLP ve své judikatuře při rozhodování o tom, zda má určité daňové protiprávní jednání správní povahy ve skutečnosti trestní povahu, zohledňuje faktory, jako jsou: a) adresáti sankční normy, tedy pokud je tato norma zaměřena na veřejnost jako celek a ne na přesně vymezenou skupinu adresátů, obvykle má „trestní povahu“(42); b) cíl uvedené normy, neboť protiprávní jednání nemá trestní povahu, pokud je cílem stanovené sankce pouze nahradit majetkovou škodu (43), a má trestní povahu, pokud jeho vymezení odpovídá represivním a prevenčním cílům (44); a c) právní zájem chráněný vnitrostátním sankčním ustanovením, které má trestní povahu, pokud je jeho účelem ochrana právních zájmů, jejichž ochrana se zpravidla zajišťuje prostřednictvím trestněprávních norem(45).

48. Třetí kritérium „Engel“ vychází z povahy a stupně přísnosti sankce. Trest odnětí svobody je sám o sobě sankcí trestní povahy(46) a totéž platí pro peněžitý trest, jehož neprovedení může mít za následek uložení náhradního trestu odnětí svobody nebo který je spojený se zápisem do rejstříku trestů(47).

49. Při uplatnění těchto kritérií na daňové sankce uložené vedle trestných sankcí ESLP často konstatoval, že daňové sankce mají „trestní povahu“ ve smyslu článků 6 a 7 EÚLP, a tedy i ve smyslu článku 4 Protokolu č. 7 EÚLP(48). ESLP to konkrétně konstatoval v případech peněžních sankcí uložených ve správních řízeních z důvodu nezaplacení daně, i když byla tato daň mírná(49). K tomuto závěru dospěl na základě přezkoumání povahy a přísnosti sankce, přičemž posoudil možnost jejího uplatnění v celém rozsahu, tedy bez zohlednění konečné částky, která vyplyne z toho, že daňová správa se případně vzdá nároku

na část sankce(50). V tomto smyslu považoval za nepodstatné, že první ze sankcí byla odečtena od druhé s cílem zmírnit účinek dvojí sankce(51).

50. Naopak ESLP konstatoval, že trestní povahu nemají daňová řízení a opatření, jejichž cílem je vymoci neuhrazenou daň, jakož i úroky s prodlení, bez ohledu na jejich výši(52).

51. ESLP v jiných rozhodnutích potvrdil, že záruka vyplývající ze zásady *ne bis in idem* se vztahuje nejen na případy dvojího odsouzení, ale i na případy dvojího obvinění, tedy na případy, kdy bylo vzneseno obvinění, ale nakonec nedošlo k odsouzení. Také potvrdil, že je nepodstatné, zda se správní řízení uskuteční před trestním řízením nebo po něm, zda se první sankce započítá se sankcí uloženou v druhém řízení nebo zda dotyčná osoba byla po skončení druhého nebo prvního řízení zbavena obvinění(53).

52. Rozšiřování této judikatury ESLP vedlo k podpoře ochrany jednotlivců před represivní mocí vnitrostátních orgánů. Tato okolnost snad může vysvětlit reakci některých států, která vyplývá ze stanovisek, které zaujaly ve věci A a B v. Norsko(54), a kterou uvedený soud vzal v úvahu.

b) Výjimka v případech smíšených řízení, která z časového a věcného hlediska dostatečně úzce souvisejí: rozsudek A a B v. Norsko

53. ESLP v rozsudku A a B v. Norsko uznal, že v případě sankcí, které jsou z formálního hlediska správními sankcemi, ale mají trestní povahu, neodporuje článku 4 Protokolu č. 7 souběh trestního řízení a sankčního správního řízení, pokud mezi nimi existuje dostatečně úzká věcná a časová souvislost. Pokud stát prokáže, že tato řízení jsou takto časově a věcně propojená, nejde o „zdvojení řízení nebo opětovné uložení trestu (*bis*)“(55).

54. Podle ESLP je třeba při určování existence dostatečně úzké věcné souvislosti mezi trestním řízením a sankčním správním řízením vycházet *zvláště* z následujících kritérií(56):

- doplňující cíle řízení a jejich vztah s různými aspekty jednání škodlivého pro společnost. Doplňující charakter a soudržnost je tím větší, čím více jsou sankce ukládané ve správním řízení vzdálené od „tvrdého jádra trestního práva“, a naopak (57);
- právní a praktické zdvojení řízení, pokud jde o předvídatelný důsledek téhož postihovaného jednání;
- doplňující charakter vedení řízení, který v co největší míře brání zdvojení při získávání a posuzování důkazů díky spolupráci jednotlivých orgánů, v důsledku čehož se skutkový stav zjištěný v jednom řízení použije i ve druhém řízení;
- započtení a zohlednění sankce uložené v prvním řízení při ukládání sankce v druhém řízení, aby sankce nepředstavovala pro jednotlivce nepřiměřenou zátěž, přičemž vhodným prostředkem k zabránění tomuto riziku je existence mechanismu započtení.

55. Pokud jde o pokyny k prokázání dostatečné časové souvislosti mezi řízeními, ESLP je méně přesný. Uvádí pouze to, že není nutné, aby trestní řízení a správní řízení probíhaly od začátku do konce současně, a dodává, že dokazování je pro stát tím těžší, čím delší je časový odstup mezi oběma řízeními(58).

56. Ze srovnání skutkového stavu posuzovaného v rozsudku A a B v. Norsko na jedné straně a v pozdějším rozsudku ze dne 18. května 2017, Jóhannesson a další v. Island(59), na druhé straně vyplývá, že vnitrostátní soudy budou muset čelit téměř nepřekonatelným

překážkám, pokud budou chtít s minimální mírou jistoty a předvídatelnosti *a priori* objasnit, kdy existuje uvedená časová souvislost.

C. *Vliv rozsudku A a B v. Norsko na právo Unie*

57. V souladu s čl. 52 odst. 3 Listiny musí být smysl a rozsah jejího článku 50 „stejně jako ty, které jim přikládá“ příslušné ustanovení EÚLP. Právo chráněné článkem 50 Listiny nelze vykládat nezávisle na článku 4 Protokolu č. 7, přičemž skutečnost, že ho některé státy (60) neratifikovaly nebo v souvislosti s ním uvedly výhrady a prohlášení, pro Soudní dvůr není podstatná.

58. Tento přístup nepřímo sleduje rozsudek Åkerberg Fransson, v němž Soudní dvůr dospěl k závěru, že počet zemí, které ratifikovaly protokol k EÚLP, nemá vliv na použití tohoto protokolu jako pokyny pro výklad článku 50 Listiny, a to přes výhrady vyjádřené v tomto smyslu(61).

59. Ve vysvětlivce k čl. 52 odst. 3 Listiny se uvádí, že „odkaz na EÚLP zahrnuje jak úmluvu, tak její protokoly“. Vůbec se nerozlišuje, zda protokoly jsou či nejsou závazné pro všechny členské státy Unie(62). Toto rozlišování by navíc mohlo vyvolat nejednotný výklad a nejednotné uplatňování Listiny(63) podle toho, zda je daný stát vázán určitým protokolem připojeným k EÚLP.

60. Změna judikatury, kterou vykonal ESLP svým rozsudkem A a B v. Norsko, však představuje velkou výzvu pro Soudní dvůr. Institucionální respekt mezi oběma soudy neumožňuje uvádět jakékoliv kritické poznámky(64), ale nebrání konstatování, že ESLP svým novým přístupem podstatně změnil rozsah, který dosud připisoval zásadě *ne bis in idem*.

61. Domnívám se, že za těchto okolností si Soudní dvůr může vybrat jednu z těchto dvou možností:

- automaticky uznat omezení zásady *ne bis in idem* stanovené rozsudkem A a B v. Norsko a uplatnit ho v rámci článku 50 Listiny s přihlédnutím k čl. 52 odst. 3,
- odmítnout toto omezení a zachovat úroveň ochrany stanovenou v rozsudku Åkerberg Fransson na základě odkazu na (dřívější) obecnou judikaturu ESLP. Soudní dvůr by tím použil ustanovení čl. 52 odst. 3 *in fine*, podle kterého povinnost jednotně vykládat ustanovení Listiny, která mají podobný obsah jako ustanovení EÚLP, „nebrání tomu, aby právo Unie poskytovalo širší ochranu“.

62. Kromě těchto dvou možností může Soudní dvůr vzhledem k rozsudku A a B v. Norsko samozřejmě také vytvořit zvláštní judikaturu k určení slučitelnosti takzvaných „dostatečně propojených smíšených (správných a trestních) řízení“ s článkem 50 Listiny.

1. *Sladění s novou judikaturou ESLP*

63. Toto řešení by přirozeně bylo v souladu s povinností vykládat ustanovení Listiny v souladu s ustanoveními EÚLP (a jeho protokolů) na základě čl. 52 odst. 3 Listiny.

64. Několik vlád, které vstoupily do řízení, podporují toto sladění, přičemž navíc poukazují na pravidla výkladu Listiny stanovená v čl. 52 odst. 4 a 6 Listiny. První pravidlo stanoví, že „pokud tato listina uznává základní práva, která vyplývají z ústavních tradic společných členským státům, musí být tato práva vykládána v souladu s těmito tradicemi“.

Podle druhého pravidla „k vnitrostátním právním předpisům a zvyklostem musí být plně přihlíženo tak, jak je stanoveno v této listině“.

65. Tyto vlády zdůrazňují, že vnitrostátní právní předpisy a praxe jsou velmi odlišné, pokud jde o možnost uložit za tentýž čin současně trestní i správní sankce. Vzhledem k těmto rozdílům prosazují restriktivní výklad článku 50 Listiny, který státním zaručí přiměřenou represivní pravomoc, jak to ESLP podle jejich názoru udělal ve svém rozsudku A a B v. Norsko.

66. S těmito tvrzeními nesouhlasím. Výkladové pravidlo obsažené v čl. 52 odst. 6 se nevztahuje na článek 50 Listiny, neboť – jak uvedla Komise – v tomto ustanovení se nenachází žádná zmínka o vnitrostátních právních předpisech a praxi (na rozdíl od jiných ustanovení, jako jsou články 16, 27, 28, 30, 34, 35 nebo 36 Listiny).

67. Ani pravidlo nacházející se v čl. 52 odst. 4 není relevantní pro určení rozsahu článku 50 Listiny. Na jedné straně tytéž vlády uznávají, že neexistují společné ústavní tradice týkající se obsahu tohoto práva(65). Na druhé straně tradice těch států, které omezují účinnost zásady *ne bis in idem* výlučně na oblast trestního práva, by vedly k výkladu článku 50, který by byl dokonce restriktivnější než výklad, který podal ESLP v souvislosti s článkem 4 Protokolu č. 7.

68. Tento výsledek by byl neslučitelný s čl. 52 odst. 3 Listiny, takže společné ústavní tradice – pokud by v této oblasti existovaly – by se mohly uplatnit pouze jako kritérium pro výklad článku 50 Listiny, kdyby poskytovaly vyšší úroveň ochrany dotčeného práva(66).

69. Z mého hlediska nevidím důvody, a pokud ano, pak problematické, aby se Soudní dvůr ztotožnil s rozhodnutím ESLP omezit obsah práva, které zásada *ne bis in idem* zaručuje jednotlivcům, pokud jde o sankce stejné povahy (z věcného hlediska trestní sankce) uložené dvakrát za tentýž čin. Považuji za složité vzdát se úrovně ochrany, která již byla dosažena rozsudkem Åkerberg Fransson, jen proto, že ESLP v rámci své působnosti podstatně změnil (67) výklad článku 4 protokolu č. 7.

70. Zprvč samotný ESLP uznává(68), že nejlepším způsobem, jak dodržet zásadu *ne bis in idem*, která je stanovena v článku 4 Protokolu č. 7, je uložení jediné sankce, takže uložení dvou sankcí v případech smíšených řízení považuje za výjimku z uvedeného obecného pravidla. Pokud proběhne dvojí řízení, i když je smíšené, zpravidla to bude mít za následek porušení zásady *ne bis in idem*.

71. Zadržím změnu judikatury s cílem vyjmout „smíšená řízení, která jsou z věcného a časového hlediska dostatečně propojena“, vychází z přístupu založeného na ztotožnění se s tvrzeními smluvních států EÚLP(69). ESLP považuje za důležité, že zásada *ne bis in idem* není zakotvena v EÚLP a byla k němu připojena až v roce 1984 (prostřednictvím Protokolu č. 7), přičemž někteří signatáři uvedli výhrady a prohlášení. Neochota některých států uznat zásadu *ne bis in idem* a odlišnosti vnitrostátních právních úprav podle všeho měly vliv na připuštění této významné odchylky od uvedené zásady (která není, alespoň výslovně, stanovena v článku 4 protokolu č. 7)(70).

72. Připomínám, že podle mého názoru by Soudní dvůr neměl postupovat tak jako ESLP. Výklad článku 50 Listiny nemůže záviset na tom, zda jsou státy více nebo méně ochotné respektovat jeho obsah, který je právně závazný. Pokud navíc Soudní dvůr vytvořil ustálenou judikaturu, podle které v případě, že jsou ve dvou souběžných nebo následných řízeních uloženy za tentýž čin dvě sankce, které jsou z věcného hlediska tresty, jde nadále o dvě řízení (*bis*) a ne jedno, domnívám se, že neexistují náležité důvody, pro které by se od této judikatury mělo upustit.

73. Kromě toho, pokud by se v právu Unie zavedlo kritérium výkladu článku 50 Listiny, které by bylo založeno na větší či menší věcné a časové souvislosti mezi jedním druhem (trestních) řízení a jiným druhem (sankčních správních) řízení, vznikly by tím další značné nejasnosti a komplikace související s právem osoby nebýt stíhána a odsouzena dvakrát za tentýž čin. Základní práva uznaná Listinou mají být snadno srozumitelná pro všechny a jejich výkon vyžaduje takovou předvídatelnost a jistotu, která je podle mého názoru neslučitelná s uvedeným kritériem.

2. Vyšší úroveň ochrany zásady *ne bis in idem* v unijním právu

74. Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že ačkoli článek 52 odst. 3 Listiny vyžaduje, aby práva obsažená v Listině odpovídající právům zaručeným EÚLP, měla stejný smysl a rozsah, jako mají práva přiznaná uvedenou úmluvou, tato úmluva nepředstavuje právní nástroj formálně začleněný do právního řádu Unie, protože k ní Unie nepřistoupila(71).

75. Tato judikatura zdůrazňuje samostatnost Soudního dvora při výkladu ustanovení Listiny, které se jako jediné uplatní v rámci působnosti unijního práva. K judikatuře ESLP tedy není třeba přihlížet, pokud v případě, když jde o práva zaručená Listinou, která mají podobný obsah jako práva zaručená v EÚLP a jeho Protokolech, Soudní dvůr svým výkladem stanoví vyšší úroveň ochrany, pokud tím nebude poškozeno jiné právo zaručené Listinou(72).

76. V rámci výkonu této autonomie by Soudní dvůr mohl podat vlastní, kontinuální výklad článku 50 Listiny, který by byl odlišný od směru judikatury, kterou představuje rozsudek ESLP ve věci A a B v. Norsko. Stačilo by ověřit, že tento výklad dodržuje(73) a nepřekračuje úroveň ochrany zaručenou článkem 4 Protokolu č. 7, jak ji chápe ESLP.

77. Jelikož rozsudek A a B v. Norsko omezuje záruky, které oprávněným osobám vyplývají z uvedeného ustanovení, a dovoluje souběh řízení, trestů a správních sankcí, které mají z věcného hlediska trestný obsah, za již uvedených okolností, Soudní dvůr by zaručil vyšší úroveň ochrany v rámci článku 50 Listiny, pokud by bez výhrad zachoval svou dosavadní judikaturu založenou na rozsudku Åkerberg Fransson.

D. Autonomní způsob pro přizpůsobení působnosti článku 50 Listiny?

78. Článek 50 Listiny, tak jako článek 4 Protokolu č. 7, zakotvuje zásadu *ne bis in idem* jako základní právo osoby, které nepodléhá výjimkám. Někdy se dostatečně nebere v úvahu skutečnost, že jde o takové právo, a upřednostňují se před ním úvahy ekonomické povahy (například stav veřejných financí), které sice mají velký význam v jiných oblastech, ale nepostačují k odůvodnění omezení tohoto práva(74).

79. Soudní dvůr však v rozsudku Spasic(75) uznal určitá omezení ochrany vyplývající ze zásady *ne bis in idem* v rámci článku 50 Listiny. Konkrétně určil, že článek 54 Úmluvy k provedení Schengenské dohody (který podmiňuje uplatňování uvedené zásady tím, aby sankce v případě odsouzení „již byla vykonána“, nebo tím, že „je právě vykonávána“ nebo již nemůže být vykonána), je slučitelný s článkem 50 Listiny.

80. Je možno v témže smyslu připustit, aby byly za tentýž čin vedle sebe uloženy trestní sankce a daňové sankce, které mají z věcného hlediska trestnou povahu, pokud jde o souběžná řízení? Podle horizontálního ustanovení obsaženého v čl. 52 odst. 1 první větě Listiny musí být omezení práva na uplatnění zásady *ne bis in idem* stanoveno zákonem a respektovat podstatu tohoto práva. Podle druhé věty téhož odstavce mohou být při dodržení zásady proporcionality omezení zásady *ne bis in idem* zavedena pouze tehdy,

pokud jsou nezbytná a skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého(76).

81. První a poslední ze čtyř požadavků, které jsou nezbytné pro odůvodnění omezení základního práva, v tomto případě nevyvolávají zvláštní potíže. Dvojitě obvinění je stanoveno ve vnitrostátním právu a odpovídá cíli obecného zájmu, který je uznán samotným unijním právem (tedy požadavku, aby sankce za závažné podvody týkající se DPH byly účinné a odrazující, zmíněného v rozsudku Åkerberg Fransson a později opět potvrzeného v rozsudku Taricco a další(77)).

82. Mám však pochybnosti o tom, zda by za těchto okolností byla respektována podstata práva nebýt souzen nebo potrestán v trestním řízení za totéž protiprávní jednání. Každopádně, a to je klíčový faktor, omezení zkoumané v tomto řízení podle mého názoru není nezbytné ve smyslu čl. 52 odst. 1 Listiny.

83. Skutečnost, že v právních předpisech členských států je tato problematika upravena odlišně, podle mého názoru sama o sobě svědčí o tom, že toto omezení není nezbytné. Pokud by skutečně bylo nezbytné v souladu s čl. 52 odst. 1 Listiny, bylo by nezbytné pro všechny, a ne jen pro některé z těchto členských států.

84. Z přezkumu právních řádů různých členských států Unie vyplývá, že existují alespoň dva různé systémy trestání podvodů týkajících se nezaplacení DPH.

85. V první řadě systémy, které lze označit jako dvojí (italský systém „doppio binario penale amministrativo in materia tributaria“ nebo švédský systém zkoumaný v rozsudku Åkerberg Fransson), dovolují, aby daňové orgány vedly sankční správní řízení a státní zastupitelství a soudy zároveň vedly trestní řízení, a umožňují souběh daňových a trestních sankcí (včetně trestu odnětí svobody, peněžního trestu a jiných trestů zbavujících práv) v případech podvodů velkého rozsahu.

86. Zadruhé systémy, které lze označit za jednotné, dovolují v případě nezaplacení DPH velkého rozsahu zahájit řízení a uplatnit daňové nebo trestní sankce, ale brání jejich souběhu. Pokud částka nezaplacené daně překročí určitou hranici, považuje se ve vnitrostátních právních rádech toto řízení často za trestný čin a ukládají se za něj výlučně trestní sankce (opět trest odnětí svobody, peněžní trest a jiné tresty)(78), i když správní orgán logicky případně vyměří poplatníkovi částku DPH, kterou neodvedl.

87. V jednotných systémech je zásada *ne bis in idem* ve smyslu článku 50 Listiny dodržena a poplatník má jistotu, že nebude opakovaně souzen nebo potrestán v trestním řízení za totéž protiprávní jednání. Jistota, že v konečném důsledku bude proti nejzávažnějším podvodům účinně bojováno tresty, které mohou vést k odnětí svobody pachatele, znamená, že tyto systémy mají potřebný odrazující účinek, který se vyžaduje pro ochranu finančních zájmů Unie. V případě dvojích systémů to podle mého názoru neplatí.

88. Existence dvou souběžných řízení (správního a trestního řízení), které jsou více či méně časově blízké, a uložení odpovídajících sankcí trestní povahy po skončení těchto řízení ze strany dvou represivních orgánů státu, které rozhodují o týchž protiprávních činech, tedy není *nezbytným* požadavkem, který by dovoľoval omezit právo chráněné zásadou *ne bis in idem*, i když sleduje chvályhodný cíl spočívající v ochraně finančních zájmů Unie a zamezení beztrestnosti pachatelů závažných podvodů.

89. Nic nebrání tomu, aby členské státy uložily vedle administrativních sankcí za tentýž čin trestní sankce, pokud správní sankce nemají trestní povahu. Domnívám se, že to by mělo být těžištěm sporu. Namísto rozmazání jasných rysů, které musí mít právo chráněné zásadou

ne bis in idem, tím, že se na toto právo uplatní příliš složité posouzení, by stačilo vrátit se zpět po cestě, která vedla k přiznání trestní povahy peněžním sankcím uloženým daňovými orgány.

90. Pokud se naopak zachová z *věcného hlediska* trestní povaha uvedených sankcí, což považují za vhodné, záruka podle článku 50 Listiny musí být uplatněna v plném rozsahu, pokud je tentýž čin porušením daňových předpisů, za které se ukládá z věcného hlediska trestní sankce, a zároveň porušením trestných předpisů v pravém slova smyslu (tedy předpisů, které vymezují znaky trestných činů).

91. Jev, ke kterému dochází v těchto situacích, je v sankčním právu dobře známý – jde o souběh zákonů nebo předpisů (ne deliktů), o kterém je třeba jednotně rozhodnout. Když totiž tentýž skutek lze podřadit pod dvě (nebo více) ustanovení, které ho postihují, je sankci třeba uložit podle jednoho z nich, a to podle toho, jehož uplatnění má přednost(79).

92. Vydání jediného sankčního rozhodnutí vztahujícího se na tentýž čin navíc neomezuje širokou normotvornou pravomoc vnitrostátního zákonodárce při konkretizaci jeho obsahu. Nic nebrání tomu, aby tímto sankčním rozhodnutím, které musí být jen jedno, aby bylo dodrženo právo na uplatnění zásady *ne bis in idem*, byly uloženy tresty odnětí svobody, pokuty a opatření zbavující práv (nezpůsobilosti, zákaz uzavírat smlouvy nebo vykonávat určité činnosti atd.)(80). Ke splnění cíle odrazení, který jsem již zmínil, navíc lze nejzávažnější daňové podvody sankcionovat kombinací uvedených sankcí, pokud je dodržena zásada proporcionality.

93. Jelikož možnost uložit jedním rozhodnutím rozličná represivní opatření, jak jsem již uvedl, rozptyluje obavu z beztrestnosti pachatelů daňových trestných činů, není ve výše uvedeném smyslu nezbytné omezit zásadu *ne bis in idem* tím, že se z oblasti chráněné tímto právem vyjmuje (dvojitě) sankce uložené po uskutečnění (dvou nebo více) řízení, ať už se nazývají souběžné, smíšené nebo současné, které slouží k postihu téhož činu.

94. V konečném důsledku navrhuji, aby Soudní dvůr podal výklad článku 50 Listiny v souladu se svou dosavadní judikaturou, ale aby neomezil obsah tohoto práva ve smyslu rozsudku A a B v. Norsko ani na základě čl. 52 odst. 1 Listiny.

E. Odpověď na předběžnou otázku

95. Po této dlouhé, ale nevyhnutelné analýze judikatury ESLP a Soudního dvora týkající se zásady *ne bis in idem* se vrátím k případu pana Menciho a budu se zabývat otázkou, kterou položil předkládající soud.

96. Na základě rozsudku Åkerberg Fransson bych mohl navrhnout, aby Soudní dvůr poskytl předkládajícímu soudu velmi jednoduchou odpověď, která by však určitě nebyla velmi užitečná: stačilo by odkázat ho na uvedený rozsudek a vyzvat ho, aby sám uplatnil kritéria Engel, aniž aby mu Soudní dvůr poskytl jakékoli jiné kritérium posouzení.

97. Domnívám se však, že v kontextu neshod mezi italskými soudy(81) týkajících se důsledků rozsudku Åkerberg Fransson a judikatury ESLP v této oblasti, zejména po změně judikatury, k níž došlo v rozsudku A a B v. Norsko, by měl Soudní dvůr poskytnout podrobnější odpověď, která by soudům usnadnila uplatňování článku 50 Listiny.

98. Na základě tohoto předpokladu postupně přezkoumám, zda v případě položené předběžné otázky jde o a) totožnost skutků, o nichž je rozhodováno, a b) zdvojení sankčních řízení. V případě, o jaký se jedná v projednávané věci, jsou podmínky týkající se totožnosti osoby a konečné platnosti sankce jednoznačně splněny a nevyžadují podrobnější vysvětlení.

Nakonec se budu zabývat možnostmi uznat výjimky ze zákazu podle článku 50 Listiny ve smyslu, který naznačil ESLP ve svém rozsudku A a B v. Norsko, nebo způsobem, který vyplývá z rozsudku judikatury Soudního dvora ve věci Spasic(82).

1. *Totožnost skutků (idem)*

99. Co se týče prvku *idem*, tedy totožnosti skutků, v judikatuře Soudního dvora (zejména v již zmíněné judikatuře, která byla vytvořena v souvislosti s článkem 54 Úmluvy k provedení Schengenské dohody) a v judikatuře ESLP po vydání rozsudku Zolotuchin v. Rusko(83) se nacházejí dostatečné pokyny, které lze použít i při uplatňování článku 50 Listiny v případě souběhu daňových a trestních sankcí za nezaplacení DPH.

100. Podle názoru, který převažuje v této judikatuře, se zákaz dvojího trestu týká stejného skutkového stavu (*idem factum*), chápaného jako soubor konkrétních, vzájemně nerozlučně propojených okolností, bez ohledu na jeho právní kvalifikaci (*idem crimen*) nebo chráněný právní zájem.

101. Soud musí v souladu s uvedeným pravidlem objasnit, zda se daňové sankce za nezaplacení DPH a trestní sankce za neuhrazení DPH, která je splatná za roční období, použijí na tentýž čin.

102. Vláda České republiky ve svém písemném vyjádření uvádí, že uvedená totožnost by měla být vykládána restriktivně, pokud jde o souběh daňových a trestních sankcí, a to v souladu s postupem Soudního dvora ve věcech týkajících se ochrany hospodářské soutěže (84). Tato vláda konkrétně odkazuje na trojí podmínku totožnosti skutků, pachatele a chráněného právního zájmu(85).

103. I když mám za to, jako jiní generální advokáti, že Soudní dvůr by měl sladit svou judikaturu týkající se uplatňování zásady *ne bis in idem* v oblasti ochrany hospodářské soutěže(86) se svou judikaturou týkající se článku 54 Úmluvy k provedení Schengenské dohody a jiných ustanovení upravujících prostor svobody, bezpečnosti a práva (což je ještě naléhavější od vydání rozsudku ESLP ve věci Zolotuchin v. Rusko(87)), nedomnívám se, že malý rozdíl, na který poukazuje vláda České republiky, je v této věci podstatný. Stačí, když připomenou, že podle mého názoru se právní zájem chráněný daňovými sankcemi stanovenými pro případ nezaplacení DPH shoduje s právním zájmem, který chrání trestní sankce stanovené pro tentýž případ.

104. Větší potíže vyvolává tvrzení italské vlády, která na jeho podporu poukazuje na judikaturu Corte suprema di cassazione (Nejvyšší soud), podle níž neexistuje totožnost skutků, pokud se správní sankce ukládají za neuhrazení pravidelných plateb DPH za každý měsíc nebo čtvrtletí, ke kterému došlo po splatnosti těchto plateb, a trest za daňový trestný čin se ukládá za nezaplacení daně (v částce vyšší než 50 000 nebo 250 000 eur podle právní úpravy účinné v daném okamžiku) za roční období. Podle uvedeného soudu v podstatě v těchto případech neexistuje potřebná totožnost(88), přičemž podle jeho názoru se navíc zásada *ne bis in idem* týká jen trestních řízení, a proto ji nelze uplatnit na souběžné uložení trestních sankcí a daňových správních sankcí, takže italská právní úprava neporušuje článek 50 Listiny ani článek 4 Protokolu č. 7.

105. Komise naopak ve svém písemném vyjádření hájí opačné stanovisko, se kterým souhlasím, protože se domnívám, že odpovídá judikatuře Soudního dvora a ESLP týkající se kritéria totožnosti skutků.

106. V případě opomenutí spočívajícího v nesplnění povinnosti odvést dlužnou DPH je rozhodující soubor konkrétních skutkových okolností, které jsou časově a prostorově

nerozlučně propojeny a týkají se téhož pachatele. Jak v případě daňových deliktů, tak v případě trestných činů, o které jde v původním řízení, přitom rozdíly, které podle italské vlády vedou k uplatnění obou druhů sankcí, nemají skutkovou, ale právní povahu(89). Skutkový stav je vždy stejný, konkrétně jde o nezaplacení DPH ve velkém rozsahu; a další požadavky, které musí být v případě tohoto nezaplacení splněny, a to podání ročního přiznání k DPH, přičemž minimální výše a referenční lhůta, jsou právními, nikoli skutkovými faktory.

107. V judikatuře Soudního dvora (a ESLP), kterou jsem zmínil výše(90), se zdůrazňuje, že právní kvalifikace skutků se nemá brát v úvahu při posuzování jejich totožnosti. Rozhodující je, zda jde o *idem factum*, a ne to, zda jde o *idem crimen*. Přestože italská vláda, v návaznosti na rozsudky Corte di cassazione (Nejvyšší soud), správně poukazuje na to, že je třeba věnovat pozornost „konkrétnímu posouzení“ skutku, její argument týkající se „vyvíjející se protiprávnosti“ při neplacení DPH jako základu k odůvodnění výkladu, že v těchto případech nejde o totožnost dvakrát sankcionovaných skutků, nepovažuji za přesvědčivý. Pokud jde o L. Menciho, konkrétní skutkové okolnosti, které vedly k uložení daňové sankce a za které mu navíc hrozí trestní sankce, jsou stejné: nezaplacení DPH za zdaňovací období od 1. ledna do 31. prosince 2011 ve výši 282 495,76 eura. Daňová sankce se uplatní na tento skutkový stav na základě určitých právních kritérií, zatímco trestní sankce vyžaduje posouzení dalších právních kritérií, ale připomínám, že skutkové okolnosti nejsou odlišné.

108. Poslední úvaha, kterou je třeba uvést, se týká slučitelnosti výkladu, který navrhuji, s povinností členských států ukládat účinné, odrazující a přiměřené sankce, které zaručí výběr DPH a ochranu finančních zájmů Unie. Jak jsem již uvedl, používání dvojího systému pro boj proti podvodům v oblasti DPH vůbec nemusí být účinnější než používání jednotného systému. Pokud by potřeba použít dvojí řízení a dvojí sankce v podstatě vyplývala z nedostatků ve struktuře správních orgánů nebo soudů, které mají bojovat proti podvodům v oblasti DPH, uvedené cíle by také bylo možné dosáhnout zdokonalením těchto řízení, aniž by bylo nutné vzdát se základního práva nebýt souzen nebo odsouzen v trestních řízeních za tentýž čin dvakrát.

2. Zdvojení řízení nebo sankcí (bis)

109. Jak jsem již uvedl, článek 50 Listiny podle rozsudku Åkerberg Fransson:

- nebrání existenci systému dvojího (správního a trestního) řízení pro potrestání podvodů týkajících se nezaplacení DPH, neboť členské státy mají volnost při výběru způsobů boje proti podvodům v oblasti DPH,
- brání však dvojnásobnému potrestání v podobě trestní sankce (nebo trestního řízení) na jedné straně a daňové sankce (nebo daňového řízení) na druhé straně, pokud lze konstatovat, že daňová sankce má *ve skutečnosti* trestní povahu, i když se podle vnitrostátního práva případně označuje jen jako správní sankce. Připomínám, že v tomto případě platí, že „pouze tehdy, když má daňová sankce trestní povahu ve smyslu uvedeného ustanovení a je konečná(91)“, „[č]lánek 50 Listiny brání tomu, aby proti těže osobě(92) bylo vedeno trestní stíhání pro tentýž čin“.

110. Podle téhož rozsudku musí vnitrostátní soudy rozhodnout, zda daňové sankce uložené italskou daňovou správou ve skutečnosti mají trestní povahu. Jak již bylo uvedeno, musí samy uplatnit kritéria Engel, přičemž toto řešení je logické (neboť vnitrostátní soud zná vnitrostátní právo svého státu lépe než Soudní dvůr), ale i riskantní(93). Proto je vhodné poskytnout uvedeným soudům určitá doplňující výkladová vodítka, která jim ve věcech, které projednávají, pomohou podrobněji vymezit uvedená kritéria, a to zejména druhé a třetí kritérium.

111. *První kritérium Engel* (právní kvalifikace protiprávního jednání ve vnitrostátním právu) není v tomto případě velmi relevantní, protože, jak italská vláda vysvětlila ve svých vyjádřeních, daňové sankce za nezaplacení DPH se v italském právu považují za správní sankce, a to jak vzhledem ke svému označení, tak vzhledem k orgánům, které je ukládají, a řízení, které tyto orgány vedou. To však nemůže bránit jejich následné analýze z hlediska dvou dalších kritérií(94).

112. *Druhé kritérium Engel* vychází z právní povahy protiprávního jednání, kterou musí ověřit vnitrostátní soud, přičemž v této souvislosti se může řídit, na základě inspirace judikaturou ESLP, kterou jsem zmínil výše(95), souborem srovnávacích prvků, přičemž jedním z nich je osobní působnost, tedy soubor adresátů ustanovení, které upravuje dané protiprávní jednání. V případě daňových deliktů týkajících se nezaplacení DPH, které se trestají pokutami ve správním řízení, jsou adresáty všichni poplatníci povinni platit tuto daň, a nikoli určitá nebo uzavřená skupina potenciálních pachatelů.

113. V tomto kontextu má větší význam účel sankční normy, na který, jak jsem již zdůraznil, poukázal i ESLP(96) a Soudní dvůr v rozsudku ze dne 5. června 2012, Bonda(97). Ve prospěch závěru, že protiprávní jednání má trestní povahu, svědčí skutečnost, že účelem jeho trestání je stíhání a zamezení protiprávním jednáním, a nikoliv pouze náprava majetkové škody. Těžko přitom lze popřít, že sankční ustanovení daňové povahy mají trestat daňové poplatníky, u nichž se zjistilo, že se dopustili podvodu, a zároveň sloužit jako upozornění nebo výstraha pro ostatní poplatníky s cílem zabránit tomu, aby podlehlí pokušení neplatit daně. Vzhledem k tomu, že správní a trestní sankce jsou vyjádřením *ius puniendi* státu, se domnívám, že určitě nelze (kromě případu, kdy jde o umělou, čistě teoretickou situaci) popřít, že sankční ustanovení daňové povahy mají dvojí, preventivní i represivní, účel, a proto jsou podobná ustanovením trestního práva v užším smyslu(98). Kromě toho se domnívám, že každá sankce ve skutečnosti zahrnuje represivní prvek a její preventivní nebo odrazující účinek vyplývá právě z potrestání, které je s ní spojeno(99).

114. V rozporu s tím, co tvrdí italská vláda, navíc represivní účinek daňových sankcí nezaniká, protože vnitrostátní právní úprava dovoluje v určitých případech snížit tyto sankce z důvodu pozdějšího zaplacení daně nebo dovoluje správnímu orgánu upustit od těchto sankcí za určitých podmínek nebo uzavřít dohody, kompromisy a narovnání s pachateli, kteří uznají svou vinu a nenapadnou tyto sankce opravným prostředkem. Taková a další podobná opatření se mohou vyskytnout i v průběhu trestních řízení(100), což však nezpochybnuje závěr, že sankce stanovené v trestním zákoně (nebo ve zvláštních zákonech) za daňová protiprávní jednání mají tuto povahu. Vnitrostátní právní řády mohou například stanovit, že *a posteriori* zaplacení dlužné daně má za určitých podmínek za následek buď zánik protiprávnosti, která je nerozlučně spjata s původním nesplněním daňové povinnosti (s následným zánikem trestního obvinění), nebo zmírnění uložené sankce.

115. Posledním faktorem, který je třeba zohlednit v rámci výkladu založeného na judikatuře ESLP, je právní zájem chráněný vnitrostátním předpisem, který trestá protiprávní jednání. Tento předpis má v zásadě trestní povahu, pokud je jeho účelem ochrana právních zájmů, jejichž ochrana se zpravidla zajišťuje prostřednictvím trestněprávních norem(101).

116. Účelem daňových sankcí za nezaplacení DPH je právě zajistit řádný výběr této daně a současně i ochranu finančních zájmů členských států a Unie. Jde tedy o právní zájmy, které v nejzávažnějších případech musí být chráněny i trestním právem, jak Soudní dvůr zopakoval v rozsudku ze dne 8. září 2015, Taricco a další(102), přičemž členské státy musí účinně bojovat proti podvodům v této oblasti.

117. Vzhledem k této povinnosti si lze položit otázku, zda by nejlepší volbou nebyl souběh daňové a trestní sankce za tentýž čin, což by s dostatečnou pravděpodobností zvýšilo účinnost boje proti (přínejmenším závažným) podvodům v oblasti DPH. Tato dvojí sankce by zároveň omezila prospěch, který by pro hospodářsky silnější daňové poplatníky vyplynul z uplatnění zásady *ne bis in idem*, pokud by se dospělo k závěru, že správní sankce brání pozdějšímu uložení trestní sankce za tentýž čin(103).

118. Domnívám se však, že tato námitka není přesvědčivá. Aniž by bylo třeba vést dvě sankční řízení, správní řízení i trestní řízení, pro tentýž čin, náležité vymezení znaků skutkové podstaty nejzávažnějších trestných činů týkajících se podvodu nebo nezaplacení daně ve spojení s důsledným postupem trestních soudů každého státu dostatečně zajistí největší odrazující účinek v boji proti těmto trestným činům a zároveň brání tomu, aby došlo k porušení takové důležité záruky pro daňového poplatníka, jakou je právo nebýt souzen nebo odsouzen za totéž protiprávní jednání dvakrát.

119. *Třetí kritérium Engel* vychází z povahy a stupně přísnosti sankce. Na základě inspirace judikaturou ESLP, kterou je třeba zohlednit při výkladu článku 50 Listiny, musí mít vnitrostátní soudy na zřeteli, že podle ustálené judikatury ESLP mohou mít peněžní sankce uložené ve správních řízeních za nezaplacení daně trestní povahu, i když jsou nízké(104). V předkládacím rozhodnutí se skutečně uvádí, že daňová sankce ve smyslu článku 13 legislativního nařízení č. 471 ze dne 18. prosince 1997 (30 % neodvedené částky DPH) má vzhledem ke své povaze a rozsahu trestní charakter, přičemž nebrání tomu, aby se uvedená procentní sazba na základě jiných sankcí zvýšila až na 100 % nebo více(105).

3. Případná omezení zákazu *ne bis in idem* v projednávaném případě

120. Vzhledem ke skutečnostem, které popsal předkládající soud ve svém rozhodnutí a které musí v konečném důsledku posoudit sám, by zdvojení řízení zahájených proti L. Mencimu za jediné jednání (nezaplacení DPH) mohla porušit jeho právo nebýt souzen a odsouzen za tentýž čin dvakrát.

121. Po odmítnutí možnosti uznat v souvislosti s uplatňováním zásady *ne bis in idem* na případy daňového podvodu, které se řídí unijním právem, omezení podle čl. 52 odst. 1 Listiny (rozsudek Spasic)(106) bych v tomto okamžiku mohl svůj rozbor ukončit.

122. Avšak pro případ, že by se Soudní dvůr rozhodl prozkoumat tuto možnost, podpůrně uvádím, že případné uplatnění uvedeného omezení na projednávanou věc by nebylo možné. Toto omezení není nezbytné ve smyslu čl. 52 odst. 1 Listiny a souběh řízení nebo sankcí upravený vnitrostátním právem nespĺňuje ani kritérium proporcionality, a proto nemá oporu v uvedeném ustanovení.

123. Z hlediska proporcionality by bylo možné posoudit vzájemnou koordinaci jednotlivých řízení, spolupráci orgánů během průběhu těchto řízení a započtení případných sankcí. Tyto okolnosti přitom podle všeho svědčí v neprospěch právní úpravy, jako je italská právní úprava, která byla uplatněna na L. Menciho a která: i) nestanovuje koordinaci trestních a správních řízení, ii) neukládá orgánům zúčastněným na těchto řízeních povinnost spolupracovat s cílem zabránit nepřiměřeným zásahům pro jednotlivce a iii) nezavádí mechanismus koordinace nebo započtení sankcí, pouze stanoví, že správní sankce nelze vykonat, dokud neskončí trestní řízení.

124. Rovněž podpůrně pro případ, že by se Soudní dvůr rozhodl postupovat při výkladu článku 50 Listiny způsobem, který vymezil ESLP v rozsudku A a B v. Norsko, uvádím, že na případ, jako je případ L. Menciho, se nevztahuje judikatura obsažená v uvedeném rozsudku.

125. Pro potvrzení tohoto závěru stačí uvést, že s ohledem na údaje obsažené ve spise zřejmě v projednávané věci není splněn ani požadavek, aby se (trestní a správní) řízení navzájem doplňovala nebo byla kombinována. Ačkoli otázku, jak tomu bylo v případě L. Menciho, musí v konečném důsledku posoudit předkládající soud, vše nasvědčuje tomu, že sankční správní řízení a trestní řízení byla jasně oddělena. Také není zřejmé, že mezi těmito oběma řízeními byla úzká časová souvislost (tato řízení se uskutečnila s odstupem více než jednoho roku a trestní řízení bylo zahájeno až po skončení správního řízení, kdy sankce uložená ve správním řízení již byla konečná).

IV. Závěry

126. Vzhledem k uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Tribunale di Bergamo (soud v Bergamu, Itálie), takto:

„Článek 50 Listiny základních práv Evropské unie:

- vyžaduje ke svému uplatnění, aby byla dána totožnost skutkového stavu, který bez ohledu na svou právní kvalifikaci slouží jako základ pro uložení daňových a trestních sankcí;
- je porušen, pokud je zahájeno trestní řízení nebo se uloží trestní sankce vůči osobě, které byla dříve za tentýž čin pravomocně uložena daňová sankce, pokud má tato sankce navzdory svému označení ve skutečnosti trestní povahu. Vnitrostátní soud o této okolnosti rozhodne pomocí následujících kritérií: právní kvalifikace protiprávního jednání ve vnitrostátním právu; povaha protiprávního jednání, která se posoudí s ohledem na cíl ustanovení, jeho adresáty a právní zájem, který toto ustanovení chrání; jakož i povaha a stupeň přísnosti sankce.“

1– Původní jazyk: španělština.

2– Věc C-617/10 (dále jen „rozsudek Fransson“) EU:C:2013:105.

3– CE:ECHR:2016:1115JUD002413011 (dále jen „rozsudek A a B v. Norsko“).

4– Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (GURI č. 5, ze dne 8. ledna 1998 – Běžný dodatek č. 4).

5– Decreto Legislativo 18 dicembre de 1997, n. 472, Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (GURI č. 5, ze dne 8. ledna 1998 – Běžný dodatek č. 4), které v článku 13 stanoví možnost snížení sankcí za nezaplacení daně.

6– Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n.º 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (GURI č. 76 ze dne 31. března 2000).

[7](#)– Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n° 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (GURI č. 233, ze dne 7. října 2015 – Běžný dodatek č. 55).

[8](#)– V obou věcech byl vydán rozsudek ze dne 5. dubna 2017, Orsi a Baldetti (C-217/15 a C-350/15, EU:C:2017:264).

[9](#)– Tyto tři věci se rovněž týkají uplatnění zásady *ne bis in idem* na případy kumulace trestných a správních sankcí, ale v oblasti jednání, která představují zneužití trhu.

[10](#)– Věci C-217/15 a C-350/15 (EU:C:2017:264).

[11](#)– Ve vysvětlivce k tomuto ustanovení se konstatuje, že „odstavec 3 má zajistit nezbytný soulad mezi Listinou a EÚLP stanovením pravidla, že pokud práva zaručená Listinou odpovídají právům zaručeným EÚLP, je jejich smysl a rozsah včetně povolených omezení stejný jako stanoví EÚLP“.

[12](#)– Odkazují na díla Van Bockel, B., *The ne bis in idem principle in EU Law*, Kluwer, 2010, a Van Bockel, B. (ed.), *Ne Bis in Idem in EU Law*, Cambridge University Press, 2016. Viz též Oliver, P. a Bombois, T., «*Ne bis in idem* en droit européen: un principe à plusieurs variantes», *Journal de droit européen*, 2012, s. 266 a 272; a Tomkin, J., «Article 50, Right not to be tried or punished twice in criminal proceedings for the same criminal offence», In: Peers, S., Hervey, T., Kenner, J. y Ward, A., *The EU Charter of Fundamental Rights: a Commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 1373 a 1412.

[13](#)– Viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ze dne 15. prosince 2011 ve věci Bonda (C-489/10, EU:C:2011:845), bod 33 a ostatní tam citovaná stanoviska.

[14](#)– V uvedené věci šlo téměř o stejný případ jako v této věci: panu Åkerberg Franssonovi byla ve správním řízení uložena sankce za nezaplacení DPH ve velkém rozsahu a po skončení tohoto řízení bylo proti němu zahájeno další, tentokrát trestní řízení pro tytéž skutky.

[15](#)– Soudní dvůr rozhodl, že má pravomoc, protože se uplatnil článek 2, čl. 250 odst. 1 a článek 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1) a článek 325 SFEU, přičemž šlo o případ uplatňování unijního práva ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny. Od té doby uplatňování Listiny na tyto věci nevyvolává pochybnosti. Naopak daňové a trestní sankce uložené v Itálii za nezaplacení daně z příjmů nepředpokládají uplatnění unijního práva ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny, a proto Soudní dvůr v usnesení ze dne 15. dubna 2015, Burzio (C 497/14, nezveřejněné, EU:C:2015:251), rozhodl, že zjevně nemá pravomoc rozhodnout o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

[16](#)– Rozsudek Åkerberg Fransson, bod 37.

[17](#)– Tamtéž, bod 34.

[18](#)– V článku 6 nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. prosince 1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství (Úř. věst. L 312, s. 1) se nacházejí ustanovení, jejichž cílem je zajistit dodržování zásady *ne bis in idem* a zabránit souběhu správních sankcí Unie s trestními sankcemi členských států.

[19](#)– Rozsudek Åkerberg Fransson, bod 35, a rozsudek ze dne 5. června 2012, Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319, bod 37). Tento posledně uvedený případ se týkal souběhu trestního řízení vedeného v Polsku se správnými sankcemi Evropské unie uloženými příjemcům zemědělských podpor.

[20](#)– Někteří autoři kritizovali odlišný přístup Evropského soudního dvora ve věcech Bonda (rozsudek ze dne 5. června 2012, C-489/10, EU:C:2012:319) a Åkerberg Fransson, neboť v první uvedené věci Soudní dvůr sám použil kritéria Engel a na základě toho uznal, že správní sankce uložená zemědělcům pobírajícím protiprávní podporu má trestní povahu; v druhé uvedené věci naopak nechal na švédském soudu, aby uplatnil uvedená kritéria. Viz Vervaele, J. A. E.: *Ne bis in idem: ¿un principio transnacional de rango constitucional en la Unión Europea?* In: *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, 2014, č. 1, s. 28.

[21](#)– Na základě tohoto rozsudku švédský Nejvyšší soud změnil svou judikaturu a v rozhodnutích z června a července 2013 konstatoval, že švédská právní úprava, která dovoluje souběh daňových a trestních sankcí za nezaplacení DPH, je v rozporu se zásadou *ne bis in idem*.

[22](#)– Rozsudek ze dne 8. září 2015 (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 39).

[23](#)– Rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 37), a rozsudek Åkerberg Fransson (bod 26 a citovaná judikatura). Tatáž povinnost je stanovena v článku 2 Úmluvy o ochraně finančních zájmů Evropských společenství, vypracované na základě článku K.3 Smlouvy o Evropské unii a podepsané v Lucemburku dne 26. července 1995 (Úř. věst. C 316, s. 48). Po vstupu Lisabonské smlouvy v platnost je třeba obsah uvedené úmluvy začlenit do práva Společenství, přičemž se očekává přijetí návrhu směrnice Evropského parlamentu a Rady o boji vedeném trestněprávní cestou proti podvodům poškozujícím finanční zájmy Unie ze dne 11. července 2012, COM (2012) 363 final. Po politickém souhlasu Rady ze dne 7. února 2017 se zdá, že tento důležitý předpis může být přijat brzy.

[24](#)– Rozsudek ze dne 5. června 2012 (C-489/10, EU:C:2012:319).

[25](#)– Lenaerts, K. a Gutiérrez Fons. J. A.: The place of the Charter in the EU institutional edifice, In: Peers, S., Hervey, T., Kenner, J. a Ward, A., *The EU Charter of Fundamental Rights: a commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 1600.

[26](#)– Dříve se vliv judikatury Soudního dvora týkající se článku 54 Úmluvy k provedení Schengenské dohody projevil v judikatuře ESLP, zejména v rozsudku ze dne 10. února 2009, Zolotuchin v. Rusko (CE:ECHR:2009:0210JUD001493903), který zmíním níže.

[27](#)– ESLP, který výslovně odkázal na rozsudek Åkerberg Fransson, také zmínil souladný přístup těchto dvou evropských soudů k posuzování trestní povahy daňového řízení a *a fortiori* k používání zásady *ne bis in idem* v daňové a trestní oblasti. Viz rozsudek ESLP ze dne 30. dubna 2015, Kapetanios a další v. Řecko (CE:ECHR:2015:0430JUD000345312, § 73).

[28](#)– Garin, A.: *Non bis in idem* et Convention européenne des droits de l’homme. Du nébuleux au clair-obscur: état des lieux d’un principe ambivalent, *Revue trimestrielle de droits de l’homme*, 2016, s. 402 a 410.

[29](#)– Rozhodnutí ESLP ze dne 26. dubna 2005, Pöder a další v. Estonsko (CE:ECHR:2005:0426DEC006772301), potvrzené rozhodnutím ze dne 2. listopadu 2010, Liepājnieks v. Lotyšsko (CE:ECHR:2010:1102DEC003758606, § 45).

[30](#)– Rozsudek ESLP ze dne 4. března 2014 (CE:ECHR:2014:0304JUD001864010, § 204 až § 211). ESLP dříve v rozsudku ze dne 23. října 1995, Gradinger v. Rakousko (CE:ECHR:1995:1023JUD001596390), také rozhodl, že výhrada Rakouska je neplatná.

[31](#)– Rozhodnutí ESLP ze dne 14. září 1999, Ponsetti a Chesnel v. Francie (CE:ECHR:1999:0914DEC003685597).

[32](#)– Úmluva k provedení Schengenské dohody, podepsaná v Schengenu dne 19. června 1990 (Úř. věst. L 239. s. 19; Zvl. vyd. 19/02, s. 9). Viz mimo jiné rozsudky ze dne 11. února 2003, Gözutok a Brügge (C-187/01 a C-385/01, EU:C:2003:87); ze dne 10. března 2005, Miraglia (C-469/03, EU:C:2006:156); ze dne 9. března 2006, Van Esbroeck (C-436/04, EU:C:2006:165); ze dne 28. září 2006, Van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614), a ze dne 27. května 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).

[33](#)– Rozsudek ESLP ze dne 10. února 2009 (CE:ECHR:2009:0210JUD001493903).

[34](#)– Rozsudek ESLP ze dne 10. února 2009, Zolotuchin v. Rusko (CE:ECHR:2009:0210JUD001493903, § 82 a § 84).

[35](#)– Rozsudky ESLP ze dne 4. března 2014, Grande Stevens a další v. Itálie (CE:ECHR:2014:0304JUD001864010, § 219 až § 228); ze dne 20. května 2014, Nykänen v. Finsko (CE:ECHR:2014:0520JUD001182811, § 42); ze dne 27. ledna 2015, Rinas v. Finsko (CE:ECHR:2015:0127JUD001703913, § 44 a § 45), a ze dne 30. dubna 2015, Kapetanios a další v. Řecko (CE:ECHR:2015:0430JUD000345312, § 62 až § 64).

[36](#)– § 108.

[37](#)– Někteří autoři používají pojem „criministrative law“. Viz například Bailleux, A.: *The Fiftieth Shade of Grey. Competition Law, „criministrative law“ and „Fairly Fair Trials“*. In: Galli, F., Weyembergh, A. (eds.): *Do labels still matter? Blurring boundaries between administrative and criminal law – The influence of the EU*. Éditions de l’ULB, Bruxelles, 2014, s. 137.

[38](#)– Rozsudek ESLP ze dne 8. června 1976 (CE:ECHR:1976:1123JUD000510071, § 82).

[39](#)– Rozsudek ESLP ze dne 10. února 2015, *Kiiveri v. Finsko* (CE:ECHR:2015:0210JUD005375312, § 30 a citovaná judikatura).

[40](#)– Viz zejména rozsudky ESLP ze dne 9. června 2016, *Sismanidis a Sitaridis v. Řecko* (CE:ECHR:2016:0609JUD006660209, § 31), a ze dne 23. listopadu 2006, *Jussila v. Finsko* (CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, § 30 a § 31).

[41](#)– Rozsudok A a B v. Norsko (§ 105 až § 107).

[42](#)– Rozsudek ESLP ze dne 2. září 1998, *Lauko v. Slovensko* (CE:ECHR:1998:0902JUD002613895, § 58).

[43](#)– Rozsudek ESLP ze dne 23. listopadu 2006, *Jussila v. Finsko* (CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, § 38).

[44](#)– Rozsudky ESLP ze dne 10. února 2009, *Zolotuchin v. Rusko* (CE:ECHR:2009:0210JUD001493903, § 55), a ze dne 25. června 2009 *Maresti v. Chorvatsko* (CE:ECHR:2009:0625JUD005575907, § 59).

[45](#)– Rozsudky ESLP ze dne 10. února 2009, *Zolotuchin v. Rusko* (CE:ECHR:2009:0210JUD001493903, § 55), a ze dne 25. června 2009 *Maresti v. Chorvatsko* (CE:ECHR:2009:0625JUD005575907, § 59).

[46](#)– Rozsudek ESLP ze dne 8. června 1976, *Engel a další v. Nizozemsko* (CE:ECHR:1976:1123JUD000510071, § 82).

[47](#)– Rozsudek ESLP ze dne 31. května 2011, *Žugić v. Chorvatsko* (CE:ECHR:2011:0531JUD000369908, § 68).

[48](#)– Viz mimo jiné rozsudky ESLP ze dne 20. května 2014, *Nykänen v. Finsko* (CE:ECHR:2014:0520JUD001182811); ze dne 20. května 2014, *Häkkinen v. Finsko* (CE:ECHR:2014:0520JUD000075811); ze dne 10. února 2015, *Kiiveri v. Finsko* (CE:ECHR:2015:0210JUD005375312), a ze dne 30. dubna 2015, *Kapetanios a další v. Řecko* (CE:ECHR:2015:0430JUD000345312).

[49](#)– Rozsudky ESLP ze dne 23. listopadu 2006, *Jussila v. Finsko* (CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, § 37 a § 38); ze dne 20. května 2014, *Nykänen v. Finsko* (CE:ECHR:2014:0520JUD001182811, § 40), a ze dne 10. února 2015, *Kiiveri v. Finsko* (CE:ECHR:2015:0210JUD005375312, § 31).

[50](#)– Rozsudky ESLP ze dne 4. března 2014, Grande Stevens a další v. Itálie (CE:ECHR:2014:0304JUD001864010, § 98); ze dne 11. září 2009, Dubus S. A. v. Francie (CE:ECHR:2009:0611JUD000524204, § 37), a ze dne 30. dubna 2015, Kapetanios a další v. Řecko (CE:ECHR:2015:0430JUD000345312, § 55).

[51](#)– Rozsudek ESLP ze dne 18. října 2011, Tomasovic v. Chorvatsko (CE:ECHR:2011:1018JUD005378509, § 23).

[52](#)– Rozsudek ESLP ze dne 18. října 2001, Finkelberg v. Lotyšsko (CE:ECHR:2001:1018DEC005509100).

[53](#)– Podle ESLP je zásada *ne bis in idem* porušena, jestliže daňové orgány uložily pokutu nebo navýšily daň poté, co trestní soudy pachatele v souběžném nebo následném řízení osvobodily (rozsudky ESLP ze dne 30. dubna 2015, Kapetanios a další v. Řecko, CE:ECHR:2015:0430JUD000345312, a ze dne 9. června 2016, Sismanidis a Sitaridis v. Řecko, CE:ECHR:2016:0609JUD006660209).

[54](#)– § 119.

[55](#)– § 130.

[56](#)– Rozsudek A a B v. Norsko, § 132: „Les éléments pertinents ... sont *notamment* les suivants“ (kurzivou zvýraznil autor stanoviska). Jak vláda České republiky uvedla v odpovědi na písemné otázky soudu, výpočet kritérií proto není vyčerpávající.

[57](#)– Rozsudek A a B v. Norsko, § 133.

[58](#)– Rozsudek A a B v. Norsko, § 134.

[59](#)– CE:ECHR:2017:0518JUD002200711.

[60](#)– Jak jsem již uvedl, ESLP ve své judikatuře do velké míry vyloučil účinky výhrad nebo prohlášení některých států (včetně Itálie) týkajících se článku 4 Protokolu č. 7.

[61](#)– Připomínám, že generální advokát P. Cruz Villalón v bodě 85 svého stanoviska ve věci Åkerberg Fransson (C-17/10, EU:C:2012:340) hájil částečně autonomní výklad článku 50 Listiny, a to v návaznosti na své konstatování, že „požadavek výkladu Listiny ve světle EÚLP je třeba upřesnit, pokud dotčené základní právo, nebo jeho dílčí aspekt (jako je v projednávaném případě použitelnost článku 4 Protokolu č. 7 k EÚLP na dvojí, správní i trestní, sankci), členské státy nepřijaly plně za vlastní“. Viz v témže kontextu Van Bockel, B., Wattel, P.: „New wine into old wineskins: the scope of the Charter of Fundamental Rights of the EU after Åkerberg Fransson“. In: European Law Review, 2013, s. 880.

[62](#)– Členský stát sice tímto způsobem může být nucen dodržovat ustanovení protokolu (a judikaturu ESLP, kterou se podává výklad protokolu), ale pouze v rozsahu, v němž jsou tato ustanovení „začleněna“ do obsahu práva chráněného Listinou v oblastech, na které se vztahuje její článek 51. Členský stát samozřejmě nemůže uvádět neexistenci ratifikace ani výhrady k protokolu připojenému k EÚLP jako důvod k nepoužití práva upraveného Listinou, které má podobný obsah jako stejnojmenné právo chráněné na základě uvedeného protokolu.

[63](#)– Tento názor vyjádřil generální advokát N. Jääskinen v bodě 63 svého stanoviska ve věci Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:739).

[64](#)– K rozsudku A a B v. Norsko, se kterým souhlasila velká většina soudců velkého senátu (16 ze 17), je připojeno odlišné stanovisko, jehož autorem je soudce Pinto de Albuquerque, který tento rozsudek mimořádně ostře kritizuje.

[65](#)– To je důvodem výhrad uvedených v souvislosti s článkem 4 Protokolu č. 7.

[66](#)– Ve vysvětlivce k článku 52 se uvádí, že podle výkladového pravidla uvedeného v odstavci 4, „spíše než zvolením postupu ‚nejnižšího společného jmenovatele‘, by se měla dotčená práva Listiny vykládat způsobem, který nabízí vysoký standard ochrany, dostatečný pro právo Unie a v souladu se společnými ústavními tradicemi“.

[67](#)– ESLP v rozsudku A a B v. Norsko poukazuje na některé dřívější rozsudky (zejména na rozsudek ze dne 13. prosince 2015 ve věci Nilsson v. Švédsko, CE:ECHR:2005:1213DEC007366101), v nichž byla zmíněna věcná a časová souvislost mezi různými sankčními řízeními. Domnívám se však, že k významnému obratu v judikatuře ve skutečnosti došlo až v rozsudku A a B v. Norsko.

[68](#)– Rozsudek A a B v. Norsko, § 130.

[69](#)– Rozsudek A a B v. Norsko, § 119 až § 124. Na základě autonomie států při uspořádání svého právního řádu ESLP konstatuje, že státy musí být oprávněny přijmout právně doplňující opatření v souvislosti s tímž protiprávním činem prostřednictvím odlišných řízení vedených různými orgány, pokud tvoří souvislý celek a nepředstavují pro jednotlivce nepřiměřenou zátěž. ESLP tedy připouští, že článek 4 protokolu č. 7 nebrání státům v tom, aby reagovaly na daňové delikty prostřednictvím sankčního správního řízení a trestního řízení pro daňový podvod, pokud průběh těchto řízení a sankce v nich uložené jsou dostatečně propojeny.

[70](#)– V tomto směru se ESLP v odůvodnění opírá o bod 70 stanoviska generálního advokáta P. Cruz Villalóna ve věci Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340), který poukázal na rozdíly ve vnitrostátních právních rádech a poznamenal, že vnitrostátní předpisy mnoha států zakotvují souběh správních a trestních sankcí.

[71](#)– Rozsudek Åkerberg Fransson, bod 44, rozsudky ze dne 15. února 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, bod 45); ze dne 28. července 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone a další (C-543/14, EU:C:2016:605, bod 23); ze dne 6. října 2016,

Paoletti a další (C-218/15, EU:C:2016:748, bod 22), a ze dne 5. dubna 2017, Orsi a Baldetti (C-217/15 a C-350/15, EU:C:2017:264, bod 15).

[72](#)– Ve vysvětlivkách k článku 52 Listiny se uvádí, že cílem odstavce 3 tohoto článku je zajistit potřebnou soudržnost mezi Listinou a EÚLP „aniž by [byla narušena] autonomi[e] práva Unie a Soudního dvora Evropské unie“ (rozsudek ze dne 15. února 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, bod 47). Jak stanoví čl. 52 odst. 3 druhá věta Listiny, čl. 52 odst. 3 první věta této Listiny nebrání tomu, aby právo Unie poskytovalo širší ochranu než EÚLP (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Tele2 Sverige a Watson a další, C-203/15 a C-689/15, EU:C:2016:970, bod 129).

[73](#)– Rozsudek ze dne 5. dubna 2017, Orsi a Baldetti (C-217/15 a C-350/15, EU:C:2017:264, bod 24), a obdobně rozsudek ze dne 15. února 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, bod 77).

[74](#)– Od článku 4 protokolu č. 7 nelze odstoupit ani podle obecného ustanovení týkajícího se výjimečného stavu obsaženého v článku 15 EÚLP, který upravuje případ války nebo jiného veřejného ohrožení národní existence.

[75](#)– Rozsudek ze dne 27. května 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, bod 55).

[76](#)– Rozsudek ze dne 27. května 2014, Spasic (C 129/14 PPU, EU:C:2014:586, bod 56).

[77](#)– Věc C-105/14, EU:C:2015:555, bod 40.

[78](#)– V těchto případech je obvykle stanoveno, že daňová správa postoupí věc prokuratuře, aby zahájila trestní řízení, přičemž sankční správní řízení skončí bez uložení daňových sankcí.

[79](#)– Kritéria pro určení ustanovení, která se má použít, závisí na příslušných trestních zákonech nebo vnitrostátních zákonech, které mají povahu trestních zákonů. K těmto kritériím patří kritérium speciality (zvláštní předpis má přednost před všeobecným), kritérium subsidiarity (podpurný předpis se použije, pokud se neuplatní hlavní předpis) nebo kritérium začlenění či zahrnutí (šířeji formulovaný předpis zahrnuje předpisy, jimiž se trestají delikty, které jsou začleněny do uvedeného předpisu).

[80](#)– Je téměř zbytečné uvést, že rozhodnutím o uložení sankce – nebo osvobozením obviněného – nejsou dotčeny pravomoci daňového orgánu vyměřit splatnou daň a případně k ní přičíst úroky z prodlení nebo jiné poplatky, které nemají z věcného hlediska trestní povahu.

[81](#)– O této situaci se zmiňují mimo jiné Dova, M.: „*Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?*“ In: *Diritto penale contemporaneo*, 9. února 2016, a Viganò, F.: „*Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?*“ In: *Diritto penale contemporaneo*, 11. července 2016.

[82](#)– Rozsudek ze dne 27. května 2014 (C-129/14 PPU, EU: C: 2014: 586).

[83](#)– Rozsudek ESLP ze dne 10. února 2009 (CE:ECHR:2009:0210JUD001493903).

[84](#)– Zásada *ne bis in idem* se musí dodržovat v oblasti práva hospodářské soutěže a zakazuje uložení sankce nebo zahájení dalšího sankčního řízení proti podniku z důvodu protisoutěžního jednání, za které již byl v dřívějším rozhodnutí, proti kterému nelze podat opravný prostředek, sankcionován nebo zproštěn odpovědnosti (rozsudek ze dne 15. října 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij a další v. Komise, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P a C-252/99 P a C-254/99 P, EU:C:2002:582, bod 59).

[85](#)– Rozsudky ze dne 7. ledna 2004, Aalborg Portland a další v. Komise (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P a C-219/00 P, EU:C:2004:6, bod 338), a ze dne 14. února 2012, Toshiba Corporation a další (C-17/10, EU:C:2012:72, bod 97).

[86](#)– Komise na jednání tvrdila, že Soudní dvůr nerozhodl o požadavku *idem*, jelikož posouzení *idem factum* je obecně požadováno ve vztahu ke všem oblastem unijního práva. Podle jejího názoru v oblastech, jako je právo hospodářské soutěže, v nichž vnitrostátní sankční správní řízení a jiná sankční řízení zahájená Komisí mohou být vedena souběžně, je třeba posoudit prvek *idem crimen* k určení totožnosti skutků pro účely použití zásady *ne bis in idem*. Proto je důležitá jednotnost chráněného právního zájmu a Komise navrhla, aby Soudní dvůr v projednávané věci neměnil svou judikaturu zmíněnou v předchozí poznámce, dokud se neobjeví jiné věci, které budou poskytovat vhodnější podmínky k projednání této otázky.

[87](#)– Rozsudek ESLP ze dne 10. února 2009 (CE:ECHR:2009:0210JUD001493903).

[88](#)– Rozhodnutí pléna v řízení o kasačním opravném prostředku v trestní věci č. 37424 ze dne 12. září 2013. Podle úvah Corte di cassazione (Nejvyšší soud) „je předpokladem správního deliktu upraveného v článku 13 odst. 1 legislativního nařízení č. 471 ze dne 18. prosince 1997 uskutečnění zdanitelných transakcí, s nimiž je spojena povinnost pravidelně odvádět DPH [...], opomenutí konkrétně spočívá v neodvedení pravidelných plateb DPH, přičemž termínem pro splnění této povinnosti je 16. den měsíce (nebo čtvrtletí) následujícího po měsíci nebo čtvrtletí, ve kterém nastala splatnost daně [...]. Předpokladem daňového trestného činu upraveného v článku 10b legislativního nařízení č. 74 ze dne 10. března 2000 je buď uskutečnění zdanitelných transakcí, s nimiž je spojena povinnost pravidelně odvádět DPH [...] nebo podání [...] ročního přiznání k DPH za předchozí rok; opomenutí konkrétně spočívá v nezaplacení částky DPH splatné podle ročního daňového přiznání, která je vyšší než 50 000 eur, přičemž termínem pro splnění této povinnosti je termín na zaplacení zálohy na DPH na následující zdaňovací období“.

[89](#)– Podle Corte suprema di cassazione (Nejvyšší soud) se některé části hypotéz (provedení zdanitelného plnění, které znamená povinnost pravidelně platit DPH) a jednání (nezaplacení jedné nebo více pravidelných splátek) shodují, ale skutkové podstaty obou druhů protiprávních jednání se odlišují v jiných aspektech, které uvedený soud považuje za podstatné (podání ročního přiznání k DPH a minimální výše nezaplacené daně, které se vyžadují pouze v případě daňového trestného činu, a referenční období). Proto se domnívá, že vztah mezi oběma druhy deliktů lze charakterizovat jako vztah „vyvíjející se protiprávností“ tak, že trestný čin je z materiálního hlediska mnohem závažnějším deliktem než správní delikt, a přestože trestný čin nevyhnutelně

zahrnuje správní delikt (pokud by nedošlo k nedodržení pravidelného termínu, nebyl by splněn jeden ze znaků skutkové podstaty trestného činu), doplňuje ho podstatnými prvky, jako jsou minimální výše a prodloužení lhůty, které zcela neodpovídají zásadě speciality (pokud by se uplatnila tato zásada, šlo by jen o trestný čin).

[90](#)– Viz body 39 až 42 tohoto stanoviska.

[91](#)– Ve sporu, v němž byla položena projednávaná předběžná otázka, podle všeho neexistují pochybnosti o tom, že sankce uložené italskými orgány jsou konečné. Je však věcí vnitrostátního soudu určit, zda jsou rozhodnutí italského daňového orgánu podle jeho vnitrostátního práva konečná a zda jimi bylo rozhodnuto o věci samé.

[92](#)– Rozsudek Åkerberg Fransson, bod 34.

[93](#)– Soudy téhož státu mohou dospět k odlišným, dokonce i protichůdným řešením. Jak jsem již zmínil, italský Corte suprema de cassazione (Nejvyšší soud) rozhodl, že systém dvojích (správných a trestních) sankcí za podvody týkající se nezaplacení DPH je slučitelný s rozsudkem Åkerberg Fransson a s kritérii Engel, kdežto předkládající soud podle všeho zastává opačný názor.

[94](#)– Viz bod 46 tohoto stanoviska.

[95](#)– Viz bod 47 tohoto stanoviska.

[96](#)– Viz rozsudky ESLP citované výše v poznámkách pod čarou 43 a 44.

[97](#)– Věc C 489/10 (EU:C:2012:319, body 39 až 42).

[98](#)– Viz zejména rozsudky ESLP ze dne 20. května 2014, Nykänen v. Finsko (CE:ECHR:2014:0520JUD001182811), § 39 a § 40); ze dne 10. února 2015, Häkkä v. Finsko (CE:ECHR:2014:0520JUD000075811, § 38 a § 39); ze dne 10. února 2015, Kiiveri v. Finsko (CE:ECHR:2015:0210JUD005375312), a ze dne 30. dubna 2015, Kapetanios a další v. Řecko (CE:ECHR:2015:0430JUD000345312). V právní nauce se tato opatření označují za „trestající správní sankce“, přičemž se uvádí, že s trestními sankcemi mají společný sankční účel, chápaný v širším smyslu, a také obsah, ve formě zaplacení určité peněžní částky nebo zbavení práv, jako je právo vykonávat určité povolání nebo podílet se na veřejných zakázkách. (Weyembergh, A. a Joncheray, N.: „Punitive Administrative Sanctions and Procedural Safeguards“, In: New Journal of European Criminal Law, 2016, č. 2, s. 194 až 199; Caeiro, P.: „The influence of the EU on the blurring between administrative and criminal law“, In: Galli, F. a Weyembergh, A. (eds): „Do labels still matter? Blurring boundaries between administrative and criminal law – The influence of the EU, editions de l’ULB, Brusel, 2014, s. 174).

[99](#)– Akademická (a někdy i filozofická) diskuse o základě, opodstatnění a účelu nebo účelech trestů probíhá již staletí, přičemž se objevují různé teorie a některé z nich kladou důraz na represivní prvky trestů a jiné na jejich preventivní účinky (generální nebo speciální prevence)

nebo odrazující účinky. Obdobný spor, který se objevil později, ale také není vyřešen, se týká otázky, zda existují kvalitativní kritéria pro odlišení trestných činů od deliktů, které mají čistě správní povahu, přičemž odpověď na tuto otázku také není jednoznačná. Je skutečně obtížné najít tato kvalitativní kritéria, když v případě daňových deliktů a trestných činů, o jaké jde v projednávané věci, nezaplacení DPH vyšší než 250 000 eur je trestným činem, a stejně nezaplacení DPH, která však dosahuje 249 000 eur, není trestným činem.

[100](#)– Italská vláda to uznala na jednání, neboť italské právo připouští (úplné nebo částečné) vzdání se práva zahájit trestní stíhání v určitých případech za určitých podmínek a přijetí „dohodnutých rozhodnutí“ mezi státním zastupitelstvím a obviněným, kdy věc neprojednává soud. V některých členských státech existují mechanismy na zmírnění trestu v případě obviněných, kteří po zahájení trestního řízení zaplatí daňový dluh nebo spolupracují na soudním vyšetřování.

[101](#)– Viz rozsudky ESLP uvedené v poznámce pod čarou 45 tohoto stanoviska.

[102](#)– Věc C-105/14 (EU:C:2015:555, bod 40).

[103](#)– Pravomocné uložení daňové sankce za podvod by bránilo pozdější trestní sankci, v důsledku čehož by hospodářsky silnější daňoví poplatníci byli v pokušení vyhnout se placení DPH, protože by věděli, že pokud daňová správa odhalí jejich protiprávní jednání, nehrozí jim trestní sankce, ale jen pokuta.

[104](#)– Rozsudky ESLP ze dne 23. listopadu 2006, Jussila v. Finsko (CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, § 37 a § 38); ze dne 20. května 2014, Nykänen v. Finsko (CE:ECHR:2014:0520JUD001182811, § 40), a ze dne 10. února 2015, Kiiveri v. Finsko (CE:ECHR:2015:0210JUD005375312, § 31).

[105](#)– Už jsem mimoto zmínil, že povahu a stupeň přísnosti sankce je třeba posuzovat s ohledem na možnost uplatnění sankce v celém rozsahu, tedy bez ohledu na konečnou výšku sankce, pokud v konkrétním případě došlo k jejímu snížení v důsledku úlev poskytnutých daňovou správou. Viz rozsudky ESLP ze dne 4. března 2014, Grande Stevens a další v. Itálie (CE:ECHR:2014:0304JUD001864010, § 98); ze dne 11. září 2009, Dubus S. A. v. Francie (CE:ECHR:2009:0611JUD000524204, § 37), a ze dne 30. dubna 2015, Kapetanios a další v. Řecko (CE:ECHR:2015:0430JUD000345312, § 55).

[106](#)– Rozsudek ze dne 27. května 2014 (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).